



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

El nuevo informe de auditoría The new auditor's report

Autor

Daniel Delgado Coll

Directora

María De Los Ángeles Duque Martínez

Facultad de Economía y Empresa
2017-2018

Autor del trabajo: Daniel Delgado Coll

Directora del trabajo: María De Los Ángeles Duque Martínez

Título: El nuevo informe de auditoría

Title: The new auditor's report

Titulación: Grado en Finanzas y Contabilidad

Resumen: En el trabajo se ha llevado a cabo una comparativa entre el informe de auditoría previo y el que se utiliza actualmente tras los cambios producidos recientemente en el mismo. Se analiza la normativa, estructura y los tipos de opinión concernientes a cada uno de los diferentes modelos de informe. Además, se trata el modo en que han influido estos cambios tanto en la fase de trabajo como en el valor añadido y comunicativo del informe.

Finalmente, se pretende conocer de primera mano el impacto que trasciende, más allá de un informe de auditoría más completo, a través de una serie de encuestas cumplimentadas por diferentes auditores ejercientes en la actualidad. En dichas encuestas, se han tratado los temas más relevantes como el efecto en los honorarios, los problemas que puede acarrear la comunicación de las cuestiones claves de la auditoría y además, quienes son considerados los mayores beneficiados y perjudicados de los cambios acaecidos. Las respuestas al respecto son contundentes, permitiendo así la obtención de conclusiones claras.

Summary: In the work, a comparison was made between the previous auditor's report and the new auditor's report which is currently adopted after the recent changes in it. The standards, structure and types of opinion concerning to each of the different reporting models are analyzed. In addition, it deals with the way in which these changes have influenced as in the work phase as in the added and communicative value.

Finally, the impact that transcends beyond a more complete auditor's report can be known by first-hand through a series of surveys completed by different auditors currently in practice in order to analyze this impact already said. In these surveys, the most relevant issues have been discussed, such as the impact on fees, the problems that may arise with the communication of key audit matters and, in addition, those who are considered the greatest beneficiaries and harmed of the changes that have taken place. The answers are forceful, allowing to get clear conclusions.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	1
2. LEY CONCERNIENTE AL INFORME DE AUDITORÍA PREVIO	3
2.1. Normativa.....	3
2.2. Tipos.....	5
2.3. Estructura	6
3. NUEVO INFORME DE AUDITORÍA	10
3.1. Apartado introductorio al nuevo informe de auditoría	10
3.2. Normativa.....	11
3.3. Tipos.....	13
3.4. Estructura	13
4. ANÁLISIS DEL IMPACTO.....	16
4.1. Introducción	16
4.2. Metodología y detalle de la muestra	16
4.3. Resultados obtenidos.....	18
5. CONCLUSIONES	35
6. BIBLIOGRAFÍA.....	37
7. ANEXOS.....	41

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente Trabajo de Fin de Grado es conocer en profundidad cuáles son los nuevos cambios incorporados en el nuevo informe de auditoría, saber cuál es el impacto que estos cambios van a tener, y por último, conocer la opinión del auditor acerca de diversos aspectos afectados por la nueva normativa y modelo de informe.

La auditoría consiste a groso modo en revisar y verificar que los estados financieros de las cuentas anuales que presentan las empresas, representan la imagen fiel del patrimonio, de la cuenta de resultados y de la situación financiera con una seguridad razonable. Dicho esto y dado que la auditoría juega uno de los papeles más relevantes en la transparencia de las empresas, me parecía interesante ahondar de qué manera va a afectar el nuevo modelo de informe sobre la actividad de la auditoría y sobre los distintos grupos de interés.

Considero que este trabajo de fin de grado es útil para entender verdaderamente el nuevo informe de auditoría y la repercusión real que está teniendo en las firmas auditoras. Además, es de utilidad especialmente para las personas que estén interesadas en dedicarse al sector de la auditoría próximamente o para aquellas que teniendo un periodo determinado ejerciendo como auditores, se quieran reinventar y/o conocer la opinión general de los auditores a nivel nacional acerca de los cambios producidos.

En la primera parte comienzo contextualizando el marco regulatorio y normativo por el cual se rige el informe de auditoría. Explico quiénes son los emisores de las normas a nivel nacional y supranacional, y continúo analizando la estructura que tenía previamente el informe junto al contenido que poseía. Además, hago una breve reseña a los antiguos modelos de informes, más allá del que se utilizaba hasta el año pasado.

Posteriormente en la segunda parte del trabajo, profundizo en las normas que se han emitido nuevas, en las que se han revisado y modificado recientemente y que se han puesto en marcha para auditar el ejercicio 2017. A partir de la nueva normativa, procedo a explicar la estructura que presenta el informe de auditoría y que contenido requiere.

Tras observar los cambios producidos en el nuevo informe, prosigo con el análisis del impacto. Para el análisis, me adentro en el mundo del auditor donde mediante una encuesta cumplimentada por el 1,5% de las firmas existentes de toda España, identifico cuáles son los aspectos que generan más controversia, qué impacto ha tenido en los

honorarios, en la fase de trabajo, calidad de la auditoría y en el valor comunicativo del informe a través de las opiniones de los distintos auditores partícipes en el estudio.

Por último, realizo una conclusión final en la que se abordan todas las novedades del nuevo modelo de informe complementadas con los resultados obtenidos de los auditores encuestados, con el fin de precisar cuál ha sido el verdadero impacto en las firmas auditoras de dichas novedades, además de plantear cuales son los escenarios que cabe esperar en ciertos aspectos de la auditoría en el corto y medio plazo.

2. LEY CONCERNIENTE AL INFORME DE AUDITORÍA PREVIO

2.1. Normativa

Son las Normas Internacionales de Auditoría (NIA, en adelante) 700, 705 y 706 las que han tratado hasta hace un par de años, el modo en que se ha estructurado el antiguo informe de auditoría y que contenido debía abarcar. Las NIA's son un conjunto de normas que establecen los estándares internacionales de auditoría que tienen como objetivo facilitar la convergencia entre la normativa nacional e internacional, a través de la emisión de estándares de calidad. Son emitidas por la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, en adelante). Estas normas fueron adoptadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC, en adelante) mediante la Resolución de 15 de octubre de 2013, en la cual, se adaptan las NIA's a España (NIA-ES) tanto para las auditorías obligatorias como para las voluntarias.

El ICAC es el organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Empresa encargado de, entre otras cosas, regir la actividad de la auditoría mediante la aplicación de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC, en adelante). Dicha Ley fue aprobada el 12 de julio de 1988, misma fecha en la que fue publicada en el Boletín Oficial del Estado.

La LAC establece las Normas Técnicas de Auditoría (NTA, en adelante), entre ellas, las normas técnicas sobre informes. Dichas normas, regulan los principios que deben ser observados tanto en la elaboración como en la presentación del informe, acerca de la extensión y contenido que debe presentar el informe de auditoría. Además, determina los criterios que fundamentan el modelo de informe a emitir según la situación.

Como he mencionado antes, hasta 2016, el informe de auditoría previo, atendía a las NIA's 700, 705 y 706 para su composición. Desarrollaré a continuación cada una de ellas, entrando en profundidad en el contenido normativo.

La NIA 700 hace referencia a la responsabilidad que tiene el auditor con su manifiesto de opinión acerca de unos estados financieros determinados. Esta norma ha sido dictada en un entorno de fines generales, en el cual se protege la congruencia del informe de auditoría.

Tiene principalmente como objetivo “la formación de una opinión sobre los estados financieros” y la manera en que se expresa “dicha opinión con claridad mediante un informe escrito” tal y como menciona la propia NIA 700 en el párrafo 6 de la página 2.

Servirá de aplicación la NIA 705 cuando de acuerdo a la NIA 700, se haya concluido que es necesario expresar una opinión modificada acerca de los estados financieros.

Tiene como objetivo dicha norma “expresar, con claridad, una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros cuando el auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto estén libres de incorrección material” según indica la NIA 705 en el párrafo 4 de la página 3.

Por último, profundizando en la NIA 706, más que centrarse en la estructura, contenido y como expresar la opinión del auditor, nos remite a la información que el experto independiente ha considerado fundamental para la comprensión de los estados financieros, además de realizar una llamada de atención a los usuarios acerca de cualquier cuestión a la que se ha enfrentado el auditor.

El objetivo, en última instancia, establece que “El objetivo del auditor, una vez formada una opinión sobre los estados financieros, es llamar la atención de los usuarios[...] sobre una cuestión que, aunque esté adecuadamente presentada o revelada en los estados financieros, sea de tal importancia que resulte fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros; o cuando proceda, cualquier otra cuestión que sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría” como menciona la NIA 706 en el párrafo 4 de la página 3.

Los informes de auditoría del año 2014 ya estaban siendo elaborados conforme a la normativa previamente descrita. Las diversas NIA's culminaron el proceso de claridad a finales de 2009 pero no fue hasta 2013 cuando mediante la Resolución de 15 de octubre de 2013, el ICAC adaptó las NIA's a las NTA's para su aplicación en el territorio nacional como mencionaba en el primer párrafo de este epígrafe.

Si echamos la vista todavía más atrás, el informe de auditoría se elaboraba conforme a las NTA's publicadas en la Resolución de 19 de enero de 1991. Tras esta Resolución, surgieron posteriormente algunas modificaciones e inclusiones de ciertas normas, provocando a lo largo del tiempo ligeras modificaciones en la estructura del antiguo informe de auditoría.

Para resumir la trayectoria que ha tenido la estructura del informe de auditoría, cabe recordar que los ejercicios auditados desde 1991 hasta 2013, se han realizado de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en España, que comprenden las normas contenidas en la LAC 19/1988 de 12 de julio, así como las NTA's publicadas conforme al reglamento aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre. Este conjunto de normas bajo las que se ha regido tantos años la auditoría, determinaba la estructura, contenido y fundamento del informe de auditoría. Entre 2014 y 2016, el informe de auditoría no sufrió grandes cambios en la estructura y contenido, a pesar del gran cambio experimentado en la normativa a raíz de la adopción de las NIA's. A groso modo, se incluyó en el informe la responsabilidad del auditor y de la Dirección como detallaré a lo largo del trabajo. Finalmente, es para los ejercicios auditados en 2017, cuyos informes son publicados por tanto durante este año 2018, donde se aprecian grandes cambios, por modificaciones en las NIA's, con un importante impacto en la estructura, extensión, contenido y criterios que fundamentan el nuevo informe de auditoría.

2.2. Tipos

2.2.1. Informe favorable (o limpio, como se suele decir de una manera más coloquial)

Expresa la conformidad del auditor con que las cuentas anuales representan la imagen fiel del patrimonio con una seguridad razonable. Además, reconoce que los estados financieros han sido preparados con el marco de información financiera aplicable.

2.2.2. Informe favorable con salvedades (ya sean de tipo cuantificadas o no cuantificadas)

Las opciones que contempla la normativa para hallarse en este supuesto son las siguientes:

“Habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados” como explica la NIA 705 en el párrafo 7 de la página 4.

El auditor deberá cuantificar el impacto que tiene la salvedad en los estados financieros. Si no es susceptible de ser valorada dicha salvedad, sólo se mencionarán las causas que la provocan.

2.2.3. Informe con opinión desfavorable

La opinión desfavorable o adversa se dará en el caso en que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, sean materiales y generalizadas en los estados financieros tras haber obtenido una evidencia suficiente y adecuada.

2.2.4. Informe con opinión denegada

La denegación o abstención de opinión se producirá:

-Cuando el auditor “no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados” como cita la NIA 705 en el párrafo 9 de la página 4.

-“Cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros” como menciona la NIA 705 en el párrafo 10 de la página 4.

Es importante destacar que cuando se habla de una opinión modificada, se referirá a cualquiera de las opiniones manifestadas por el auditor que no sea la favorable, es decir, favorable con salvedades, desfavorable o denegación.

2.3. Estructura

→Título: Comenzará el informe con el título en el que especifica qué tipo de documento es y que se ha llevado a cabo por un auditor independiente. En el título se especificará si el informe de auditoría es acerca de las cuentas individuales o consolidadas.

→Destinatario: Hace referencia a quien va dirigido el informe. Normalmente va destinado a los accionistas o socios y en cualquier caso, a las personas que efectuaron el nombramiento en caso de que no coincidiese con los socios.

→ Apartado introductorio: Es el primer párrafo del informe. Especifica que sociedad ha sido auditada, identifica el título de cada uno de los estados financieros auditados y determina la fecha del balance de situación en la cual, ha terminado el ejercicio.

→ Responsabilidad de la Dirección: Tras una sección encabezada por un título “Responsabilidad de los administradores en relación con los estados financieros” se describirán las responsabilidades de los administradores responsables de la preparación de los estados financieros. Esta descripción hará referencia a las responsabilidades respecto al marco de información financiera aplicable, así como del control interno que sea considerado necesario.

→ Responsabilidad del auditor: En este epígrafe se incluyen varios puntos a tener en cuenta. En primer lugar, expresa el objetivo de la auditoría (manifestar una opinión sobre las cuentas anuales) y se hará constar el marco regulatorio de conformidad. Se explicará brevemente los requerimientos que la normativa exige. En segundo lugar, se describirá en qué consiste una auditoría haciendo énfasis en los procedimientos y finalidad. Por último, señala si el auditor considera que ha tenido una evidencia suficiente y adecuada para determinar una opinión.

El desarrollo y manifiesto de las responsabilidades que tienen tanto la dirección como el auditor no había tenido lugar hasta que se adoptaron las NIA's, las cuales exigen que se comuniquen dichas responsabilidades en el informe. Es por tanto a partir de 2015, cuando podemos encontrar informes de auditoría con estos dos epígrafes. Recordemos que los informes publicados en 2015, son los que han auditado los estados financieros del año anterior, es decir, 2014.

→ Opinión del auditor

Si la opinión es favorable, se expresará mediante un párrafo estandarizado que las cuentas de la sociedad en cuestión, representan la imagen fiel a través de sus estados financieros, en una fecha determinada dentro de un marco normativo que resulta de aplicación con sus respectivos principios y criterios contables.

Si la opinión es favorable con salvedades, se determinará en este párrafo si es debido a incorrecciones o a ausencia de información que produzcan efectos financieros materiales pero no generalizados.

“Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros, el auditor manifestará en el párrafo de opinión que,

en su opinión, excepto por los efectos de los hechos descritos en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades los estados financieros expresan la imagen fiel” tal y como detalla la NIA 705 en el párrafo 23 de la página 6.

Si la opinión es desfavorable se expresará que las incorrecciones materiales tienen efectos materiales y generalizados.

Si hay denegación de opinión se plasmará a través de las explicaciones oportunas del auditor. Se contemplan dos opciones: Cuando el auditor “no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos... puedan ser materiales y generalizados” como menciona la NIA 705 en el párrafo 9 de la página 4; o en caso de que el auditor “concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros” como determina la NIA 705 en el párrafo 10 de la página 4.

En cualquiera de las tres opiniones modificadas, el párrafo destinado a la opinión del auditor nos remitirá al siguiente.

→Párrafo de fundamento de la opinión modificada (si procede)

Si el informe de auditoría no es limpio y nos encontramos ante una de las tres opiniones modificadas, procederá incluir un epígrafe titulado “Fundamento de la opinión con salvedades”, “Fundamento de la opinión desfavorable” o “Fundamento de la denegación de opinión”, según corresponda.

En este párrafo el auditor argumentará el fundamento de su opinión modificada e incluirá la cuantificación en los efectos de los estados financieros si fuese posible calcularlos. Aunque no fuese factible calcularlos también se deberá comunicar.

→Otras responsabilidades y requerimientos

Deberán figurar las responsabilidades que recaen sobre el auditor además de las establecidas en las NIA’s. “Cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión de la entidad auditada, el informe del auditor deberá incluir en el apartado de ‘Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios’ un párrafo en el que describa que dicho informe no forma parte integrante de las cuentas anuales y donde el auditor concluya sobre la concordancia de la información contable del informe de

gestión con la de las cuentas anuales” tal y como encontramos en la NIA 700 en el párrafo 38 de la página 8.

En caso de que se hallen contradicciones o errores significativos entre el informe de gestión y las cuentas anuales, el auditor deberá indicarlo.

→Nombre, dirección y datos registrales del auditor.

→Firma y fecha del informe

El informe será firmado por el auditor que en nombre de la sociedad auditora se ha responsabilizado de haber realizado correctamente el trabajo.

La dirección “indicará el lugar de jurisdicción en que el auditor ejerce” como cita la NIA 700 en el párrafo 42 en la página 9.

En los datos registrales, aparecerá el número asignado que tiene el auditor o la sociedad auditora, del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC, en adelante).

La fecha del informe será siempre igual o posterior a la fecha en que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

3. NUEVO INFORME DE AUDITORÍA

3.1. Apartado introductorio al nuevo informe de auditoría

La IAASB, como encargado de la emisión de las NIA's que es, llevaba tiempo considerando el proyecto de un informe de auditoría más completo dada la demanda por parte de los inversores de una mayor información que facilite la toma de decisiones.

En respuesta a la demanda antes mencionada por parte de los inversores, se puso en marcha un plan de revisión, modificación y emisión de diferentes normas. El 14 enero de 2015, la IAASB publicó la nueva NIA 701, es la única norma que se ha emitido completamente nueva y que más repercusión tiene además, en el nuevo informe de auditoría. El 15 enero de 2015, un día más tarde, también publicó la revisión de las NIA's 260, 570, 700, 705, 706. El 8 de abril de 2015, la IAASB publicó la revisión de la NIA 720. Además modificó las NIA's 800 y 805, cuya publicación se dio el 22 de abril de 2015.

A través de la Resolución de 23 de diciembre de 2016 del ICAC, se publican las modificaciones en las NTA's como consecuencia de la adaptación de las NIA's que resultan de aplicación en el territorio español.

El 17 de junio de 2016 es fecha clave para la entrada en vigor de este conjunto de normas, ya que determina el día a partir del cual las auditorías, realizadas de ejercicios económicos iniciados tras dicha fecha, deben aplicarlas.

Con estos cambios, el informe de auditoría aporta respecto a las responsabilidades del auditor y su independencia, una mayor transparencia. Las responsabilidades de la Dirección respecto a los estados financieros auditados se describen en mayor detalle.

Como dijo Arnold Schilder, presidente de la IAASB: “El hecho de que el auditor aporte mayor transparencia sobre la auditoría es una cuestión de interés público. Aumentar el valor comunicativo del Informe de Auditoría es crucial para el valor que se percibe de la auditoría de los estados financieros”. Además esclarece que hubo participación en el proceso por parte de los interesados en la materia: “La retroalimentación de nuestras partes interesadas nos permitieron finalizar estas propuestas y proporcionar mayor claridad sobre cómo las mejoras al informe del auditor aplican en el contexto de los estados financieros con propósito general” citado en el artículo “Nuevo Informe de Auditoría” de KPMG (2016, página 5).

El objetivo principal del nuevo informe es transmitir a los usuarios del informe, los aspectos más importantes a tener en cuenta en el enfoque y riesgos de la auditoría. Aspectos que aparecen en las conversaciones producidas entre auditores y Comisiones de auditoría.

Recordemos que en España la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas exige que se incorporen los cambios y disposiciones comunitarias surgidas en la Unión Europea respecto a la auditoría de cuentas.

3.2. Normativa

3.2.1. NIA 700 revisada

No cambia el objetivo, se basa en la formación y expresión de la opinión sobre los estados financieros. La revisión de esta norma se ha centrado en detallar la nueva estructura y contenido que debe poseer el nuevo informe de auditoría.

3.2.2. NIA 701

Esta norma es totalmente nueva y trata específicamente del epígrafe más importante incorporado en el nuevo informe de auditoría. Tal y como menciona la propia NIA 701 “trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría” en el párrafo 1 de la página 3. Pretende aclarar el juicio del auditor en relación a lo que se debe comunicar en el informe, así como su estructura a la hora de proceder.

Manifiesta que “El propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría” como determina la NIA 701 en el párrafo 2 de la página 3, por lo tanto podemos decir que responde a la demanda de información por parte de los grupos de interés que trata la IAASB de satisfacer.

Las cuestiones claves de la auditoría en el nuevo informe marcan un antes y un después dado que proporcionan en resumidas cuentas, transparencia, comprensión de la información adicional y por supuesto, una base para los inversores para conocer cómo se involucra la Dirección en las cuestiones relativas financieras de la empresa.

El auditor deberá incluir en esta sección aquellas cuestiones “comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría” como especifica en la NIA 701 en el párrafo 9 de la página 4.

Es notorio como de un informe estandarizado de un par de páginas que tenía el anterior, por lo general, para expresar una opinión acerca de los estados financieros, se ha pasado a un nuevo informe que supera en la mayoría de los casos la decena de ellas, ya que consta de información más amplia.

3.2.3. NIA's 705 (revisada) y 706 (revisada)

Estas normas han sido revisadas adaptándose de esta manera al nuevo informe de auditoría pero tienen el mismo alcance y objetivo que he comentado anteriormente en el informe de auditoría previo.

3.2.4. NIA 805 revisada

Esta norma ha sido modificada pues se utiliza para la auditoría de un solo estado financiero. El propósito que tiene es el trato adecuado con las consideraciones especiales que son relevantes en las circunstancias de un encargo. En ningún momento invalida los requerimientos del resto de las NIA's.

3.2.5. NIA 570 revisada

Hace referencia a uno de los nuevos epígrafes incorporados en el nuevo informe titulado como “Empresa en funcionamiento” y las implicaciones que tiene. Persigue la obtención de “evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir sobre lo adecuado de la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento” como indica la NIA 570 revisada en el párrafo 6 de la página 5. Además busca posibles incertidumbres materiales que pongan en duda la capacidad de la entidad para continuar con su actividad.

3.2.6. NIA 720 revisada

Esta norma se centra principalmente en el informe de gestión anexo a los estados financieros formulado por la entidad. Afecta únicamente al epígrafe de “Otra información” en el nuevo informe de auditoría. Es posible que de manera excepcional se aplique de manera voluntaria “en aquellas situaciones excepcionales en las que exista otra información que acompañe a las cuentas anuales por necesidades de índole mercantil o financiero” tal y como determina la NIA 720 revisada en la Introducción de la página 3.

El auditor deberá manifestar una opinión acerca de la concordancia de los datos que figuran en el informe de gestión, así como su contenido y presentación conforme a los

requerimientos adicionales del artículo 5.1.f) de la LAC. De producirse incorrecciones materiales, deberán indicarse y cuantificarse si fuera posible.

3.3. Tipos

No varían, siguen siendo cuatro modalidades de opinión. Favorable o modificada, ya sea con salvedades, desfavorable o denegada. Habrá que atender a la NIA 705 (revisada) para que de conformidad a dicha norma, en caso de hallarnos ante una opinión modificada, se elabore la opinión del auditor en base a dicha norma.

3.4. Estructura

En el nuevo informe de auditoría no solo se añaden nuevos epígrafes, sino que los que ya figuraban anteriormente, han sufrido cambios en el orden.

→ Título

→ Destinatario

→ Opinión del auditor

A diferencia del antiguo informe de auditoría, la opinión del auditor figura prácticamente al inicio del informe.

→ Fundamento de la opinión

Se comunica en este apartado todas las salvedades en el caso de que hubiese. Después de ello, se especificarán las normas de auditoría conforme a las cuales se ha realizado el trabajo de auditoría. Además, terminaremos con la declaración de que no se han ejercido otras prestaciones distintas al servicio de auditoría de las cuentas anuales de acuerdo con el régimen regulado en la LAC.

→ Párrafo de fundamento de la opinión modificada (si procede)

→ Empresa en funcionamiento (Si procede)

Este es el primer párrafo introducido de los incorporados con esta nueva reforma. Las pautas para argumentar las incertidumbres que puedan poner en duda la capacidad de la empresa para afrontarlas, las determinarán la NIA 570 (revisada) tal y como encontramos textualmente en la NIA 700 revisada en el párrafo 29 de la página 9 “Cuando sea aplicable, el auditor informará de conformidad a la NIA 570 (revisada)”.

Si la empresa tiene dificultades con sus operaciones en un futuro previsible por la evolución negativa que ha estado experimentado en sus resultados, o simplemente por la incertidumbre, cabrá añadir este epígrafe, explicando las causas hipotéticas en las que se ha basado el auditor. Si las dudas acerca de la continuidad son nulas, este párrafo no tendrá lugar en el informe.

→Cuestiones claves de la auditoría

Este es el epígrafe por excelencia, nuevo y donde más información podemos encontrar acerca de las cuestiones y riesgos más relevantes que contiene el trabajo de la auditoría.

Se comunicarán dichas cuestiones de acuerdo a lo que establece la nueva NIA 701 tanto para las entidades de interés público (EIP, en adelante) como para las que no tienen esta consideración. Bien es cierto que para las entidades que no son de interés público, la aplicación de la NIA-ES 701 tiene ciertas peculiaridades y el título de esta sección es sustituido por “Aspectos más relevantes de la auditoría” (AMRA, en adelante).

Es importante destacar que la incertidumbre material que se ha descrito previamente en el epígrafe de empresa en funcionamiento no cabe incluirlo de nuevo.

Aquí se encontrarán los riesgos más significativos localizados en la empresa, dependan o no dependan de la misma. Se hará referencia a los estados financieros que han sido estimados con un alto grado de incertidumbre. Además, se mencionarán cuáles podrían ser las consecuencias de posibles problemas atribuidos a las transacciones más significativas.

La información aparecerá en dos columnas que se complementan entre sí. La primera de ellas, hace referencia a las propias cuestiones o aspectos más relevantes. La segunda, complementa a la primera, explicando el modo en que estas cuestiones se han tratado durante el trabajo de la auditoría, así como los medios utilizados para su localización y determinación.

→Otra información

El auditor informará particularmente acerca del informe de gestión de conformidad a la NIA 720 (revisada) explicada en la sección “Normativa” del nuevo informe de auditoría.

El auditor deberá incluir una opinión acerca de la concordancia entre el informe de gestión y las cuentas anuales. Tras confirmar si dicho informe de gestión se ha

elaborado con el contenido y presentación conforme a la normativa establecida, deberá indicarse si hubiese, las incorrecciones materiales localizadas.

Este epígrafe compromete de manera indirecta al auditor para que realice un análisis más exhaustivo al informe de gestión formulado por la empresa en comparación con el antiguo informe de auditoría, donde se comentaba brevemente si coincidían los datos, sin entrar en mayor detalle.

Es importante destacar que si el auditor detecta una incorrección material tiene el deber de comunicarlo a la Dirección para que procedan a su corrección. En función de la disposición a corregir la incorrección por parte de la Dirección, el auditor mencionará que la corrección se ha realizado, o por el contrario, se pondrá en contacto con los responsables del gobierno de la empresa para buscar una solución.

→ Responsabilidades en relación con los estados financieros

Del mismo modo que en el antiguo informe de auditoría, se menciona al órgano de administración y las responsabilidades sobre la formulación de las cuentas anuales.

→ Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

→ Otras responsabilidades de información

Normalmente se encontrará este epígrafe como “Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios”. Aquí se expresará si el informe adicional para la Comisión de auditoría (si es que existiese, puesto que solo cuentan con ella las entidades de interés público u otras empresas grandes de manera voluntaria) es coherente con la opinión expresada de los estados financieros. Además, se especificará el periodo de contratación al auditor o sociedad auditora, así como los servicios prestados que dicho auditor ha realizado para la empresa auditada o cualquiera de sus vinculadas.

→ Nombre de la sociedad de auditoría y socio del encargo, dirección y datos registrales del auditor.

→ Firma y fecha del informe

Los epígrafes como el título, destinatario, párrafo del fundamento de la opinión modificada y las responsabilidades ya sean del auditor o Dirección no las he desarrollado de nuevo porque no han sufrido variaciones en el contenido respecto al informe de auditoría previo.

4. ANÁLISIS DEL IMPACTO

4.1. Introducción

Me ha parecido interesante llevar a cabo un análisis empírico a través de la realización de encuestas a profesionales que trabajan en el mundo de la auditoría externa. Profesionales que ejercen a día de hoy, que conocen bien los cambios pues han experimentado en primera persona los mismos, realizando por primera vez las auditorías en el año 2018 conforme a las nuevas normas, y por consiguiente, la elaboración del nuevo informe de auditoría.

La encuesta cuenta con un total de 23 preguntas donde se les pregunta a los auditores el grado de conformidad respecto a las afirmaciones que he preparado y que me parecen interesantes como objeto de estudio. Algunas pocas preguntas son abiertas para poder tener una perspectiva más amplia de la opinión del auditor acerca de ciertos aspectos.

4.2. Metodología y detalle de la muestra

El método utilizado para la consecución de las encuestas ha sido principalmente la difusión a través de correo electrónico a más de 150 firmas de auditoría en toda España. Las firmas han sido seleccionadas para la difusión a través de un muestreo aleatorio de diferentes firmas en cada una de las provincias del territorio español. El número de empresas seleccionadas para el muestreo en cada provincia, va en proporción al número de firmas que contiene la provincia en cuestión. En provincias como Madrid, Barcelona, Valencia y Zaragoza he difundido la encuesta a mayor número de firmas auditoras.

No ha sido tarea fácil recabar las encuestas. Las firmas de auditoría tienen la mayor carga de trabajo entre los meses de diciembre y junio. Esto, sumado a que no conozco personalmente a los auditores, ha dificultado la predisposición de las firmas a colaborar con la cumplimentación de la encuesta. Consciente de ello, sabía que la difusión tenía que realizarla a un gran número de firmas y además, ser insistente solicitando la colaboración más de una vez, de aquellas que a priori no respondían.

Mi objetivo era conseguir un mínimo de 30 encuestas, obteniendo así una cantidad suficiente que me pudiera permitir obtener conclusiones claras, contando de esta forma con una muestra representativa.

El análisis que realizaré a continuación se compone por un total de 32 encuestas resueltas, obtenidas de 21 firmas de auditoría distintas, provenientes de 15 provincias de

todo el territorio nacional, que a su vez se integran, en un total de 11 comunidades autónomas.

La razón por la que he obtenido 32 encuestas resueltas de 21 firmas distintas, es simplemente que en algunas firmas son varios los socios auditores que han contestado la encuesta. En la siguiente tabla se puede apreciar de una manera más gráfica la composición de la muestra.

Nombre de auditoría	*Ciudad (aleatorio)	Número de encuestas por firma	Ingresos de explotación el último año	Empleados el último año
FIRMA1	ALICANTE	1	314.770	2
FIRMA2	BARCELONA	1	184.011	2
FIRMA3	BARCELONA	1	1.269.863	5
FIRMA4	CÁCERES	2	261.787	5
FIRMA5	GRANADA	1	709.139	10
FIRMA6	GUIPUZCOA	1	385.276	4
FIRMA7	JAEN	5	1.089.371	13
FIRMA8	LA CORUÑA	1+1	+5.000.000	+100
FIRMA9	LAS PALMAS DE GRAN CANARIA	1	899.968	13
FIRMA10	LEÓN Y ALBACETE	2	711.580	9
FIRMA11	MADRID	1	326.994	8
FIRMA12	MADRID	1	+5.000.000	+100
FIRMA13	MÁLAGA	1	261.107	4
FIRMA14	VALENCIA	1	408.797	6
FIRMA15	VIZCAYA	1	201.459	3
FIRMA16	ZARAGOZA	4+1	+5.000.000	+100
FIRMA17	ZARAGOZA	1	1.277.251	16
FIRMA18	ZARAGOZA	1	138.363	1
FIRMA19	ZARAGOZA	1	101.644	2
FIRMA20	ZARAGOZA	1	1.606.376	19
FIRMA21	ZARAGOZA Y ALICANTE	1	+5.000.000	+100

En la primera columna he sustituido el nombre original de la firma por la adjudicación de un número con el objetivo de preservar el anonimato de los encuestados, tanto a nivel usuario como a nivel de firma. En la segunda columna, he indicado la provincia donde está ubicada la firma auditora que ha respondido. Como se puede observar, hay dos firmas que poseen en la columna de “ciudad”, dos provincias distintas, esto es debido a que hay alguna firma, de las que han sido encuestadas, que tiene oficinas por toda España (e incluso en el extranjero), y he logrado obtener respuestas de distintos socios que ejercen en diferentes provincias. En la tercera columna, he añadido el número de encuestas que han sido satisfechas por cada una de las firmas sumando un total de 32. Dado que he incorporado los ingresos de explotación y el número de empleados que ha presentado cada firma en el último año, decidí posteriormente, ordenar las ciudades alfabéticamente, eliminando así toda posibilidad de localizar a la firma auditora encuestada de la provincia, por la estimación de sus ingresos y empleados. Esto lo he realizado pensando sobre todo, en lugares como Jaén, donde hay un número reducido de

firmas y puede ser fácil determinar por el número de ingresos o empleados, la firma que ha participado en dicha encuesta. Los ingresos de explotación y número de empleados han sido obtenidos de la base de datos SABI.

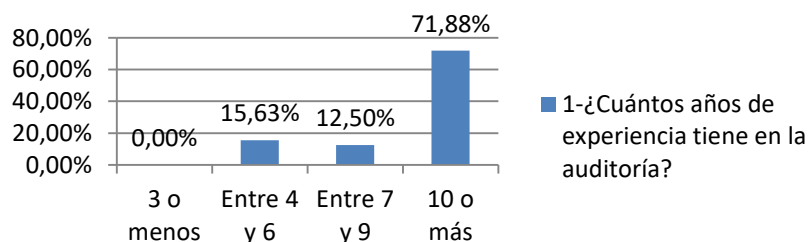
Según el informe “Situación de la Auditoría en España-2017” ICAC (2018) he podido comprobar que la mediana de ingresos de explotación por firma de auditoría en España fue de 120.000€ en 2017. La mediana de empleados por firma auditora es de 3 empleados, también en 2017. He decidido partir de la mediana porque los datos de la media son sesgados dada la gran influencia de las cuatro firmas más grandes de auditoría. Según el informe publicado por el ICAC mencionado anteriormente, el número de sociedades auditoras inscritas en el ROAC a fecha de 31 de marzo de 2018 es de 1.394 firmas en España, esto implica que la muestra se compone de la participación del 1,5% del total de sociedades auditoras existentes en nuestro país. Si no tenemos en cuenta las sociedades auditoras que no tienen facturación, la muestra está compuesta por el 1,75% de las sociedades auditoras que se encuentran en activo. Por último, si comparamos los datos de la mediana de ingresos de explotación y empleados con la muestra de respuestas, se observa que está compuesta por pequeñas y medianas firmas principalmente, además de contener cuatro grandes firmas con presencia en todo el territorio nacional e incluso internacional, con gran número de empleados y facturación anual. Tres de estas cuatro grandes firmas que contiene la muestra, están situadas entre las 20 más grandes del mundo según el ranking publicado en el diario *Expansión* (2017).

4.3. Resultados obtenidos

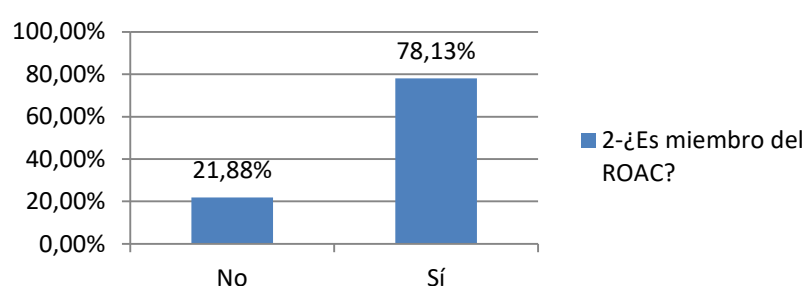
Las dos primeras preguntas de la encuesta eran destinadas a conocer el perfil del encuestado. Me aseguraba de que el correo llegase a la Dirección de la firma mediante el envío de la encuesta en formato PDF al correo preciso y no a través de Google Drive, cerciorándome por tanto que las encuestas eran respondidas por auditores con gran experiencia. Buscaba conocer con estas dos primeras preguntas, la experiencia que el auditor poseía en el sector, además de si pertenecía al ROAC donde se requiere un alto conocimiento en la materia para superar un examen profundamente exigente.

Los resultados del perfil del encuestado se pueden resumir de una manera más gráfica de la siguiente manera:

1-¿Cuántos años de experiencia tiene en la auditoría?



2-¿Es miembro del ROAC?

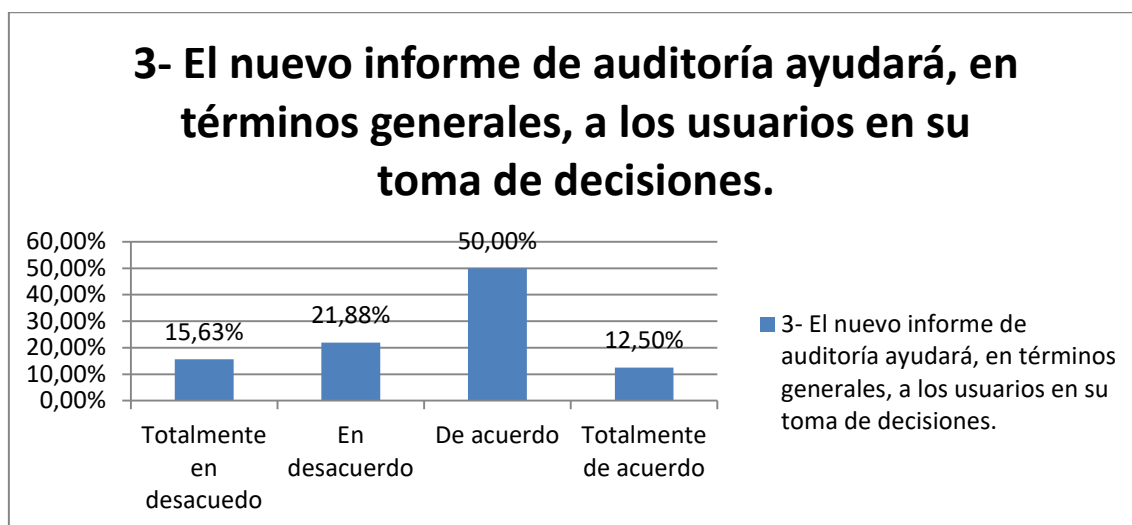


La mayoría de los encuestados tienen más de 10 años trabajando en el mundo de la auditoría, 71'88% exactamente. Incrementa hasta casi un 85% los encuestados que poseen más de 7 años de experiencia.

Además, en la segunda pregunta de la encuesta, se les preguntaba si eran miembros del ROAC como mencionaba antes, y 25 de ellos, un 78% de los auditores encuestados, lo son.

Los resultados por tanto que voy a ir obteniendo a partir de aquí, son extraídos de las respuestas de 32 personas con gran experiencia en la auditoría y 25 de ellos, miembros del ROAC.

AFIRMACIÓN NÚMERO 3

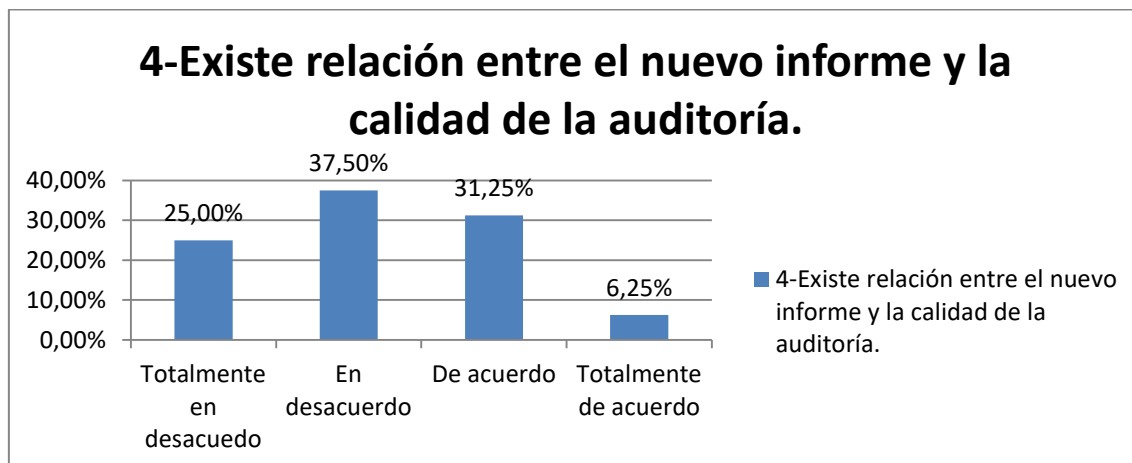


En esta pregunta se pretende conocer la opinión acerca de si mayor información facilita la toma de decisiones en la mayoría de los usuarios, por eso específico en la pregunta “en términos generales” puesto que hay alguna excepción, como veremos a continuación, de encuestados que opinan que este informe puede no ayudarles en su toma de decisiones y hacen alguna referencia al porqué.

Como podemos ver, la mitad de los encuestados está de acuerdo en que ayudará el nuevo informe a la toma de decisiones. Y son dos tercios de los mismos, los que están o de acuerdo o totalmente de acuerdo con la afirmación número tres.

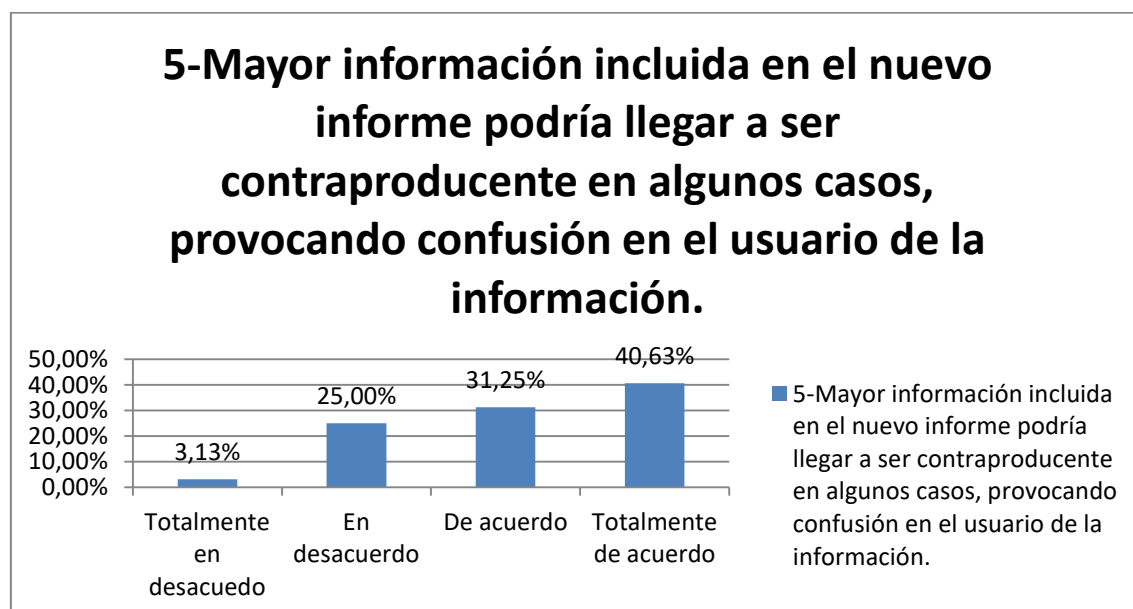
Recordemos que el objetivo de la IAASB con esta reforma era satisfacer la demanda de más información por parte de los usuarios, y a priori, los auditores piensan que se está consiguiendo.

AFIRMACIÓN NÚMERO 4



Resulta curioso como el eje de las respuestas a esta afirmación se inclina hacia el desacuerdo, manifestando así, que por un informe de auditoría más completo, la calidad no va en proporción a la mayor cantidad de información. Quiero añadir que en la opinión breve que se le pedía al auditor acerca del nuevo informe, uno de los auditores hacía un comentario relacionado con esta pregunta y que me parece interesante por tanto, incluir en este momento. El auditor decía lo siguiente: “En mi opinión, todo lo que venga a aportar transparencia y mayor información a los usuarios finales de las cuentas anuales, será positivo para todos. Sin embargo, esto no ha tenido ni parece que vaya a tener un reflejo en el aumento de los honorarios, por lo que a mayores horas a invertir en los trabajos bajo unos costes similares o mayores, la calidad parece destinada a verse deteriorada a medio/largo plazo”.

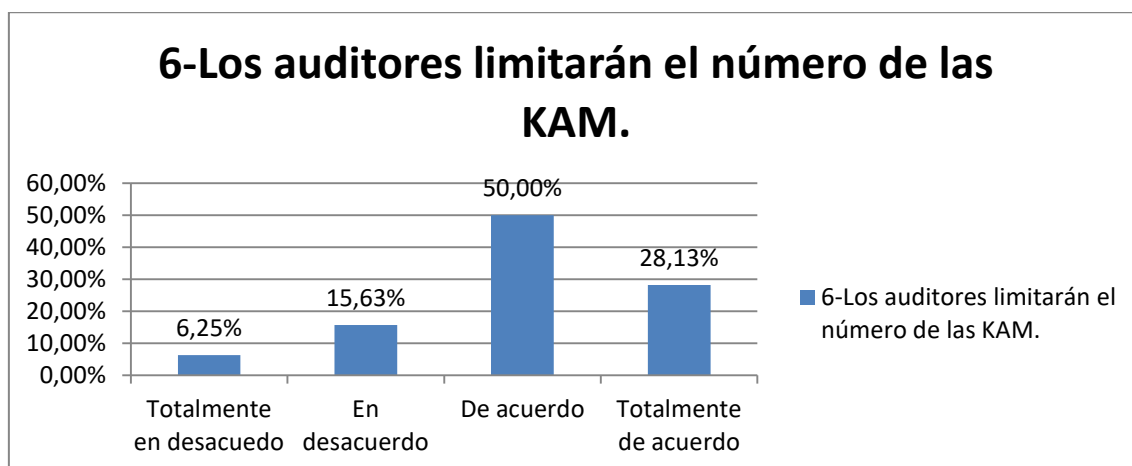
AFIRMACIÓN NÚMERO 5



Como se puede apreciar en esta afirmación, la mayoría están especialmente de acuerdo con ella, ya que la opción más votada ha sido “totalmente de acuerdo” y la segunda “de acuerdo” con el enunciado que se planteaba.

Uno de los auditores comentaba en su breve opinión lo siguiente “El nuevo informe puede dar lugar a confusión, ya que se pueden confundir los AMRA’s con posibles salvedades” y parece que el resto de encuestados opina de manera similar, dados los resultados.

AFIRMACIÓN NÚMERO 6

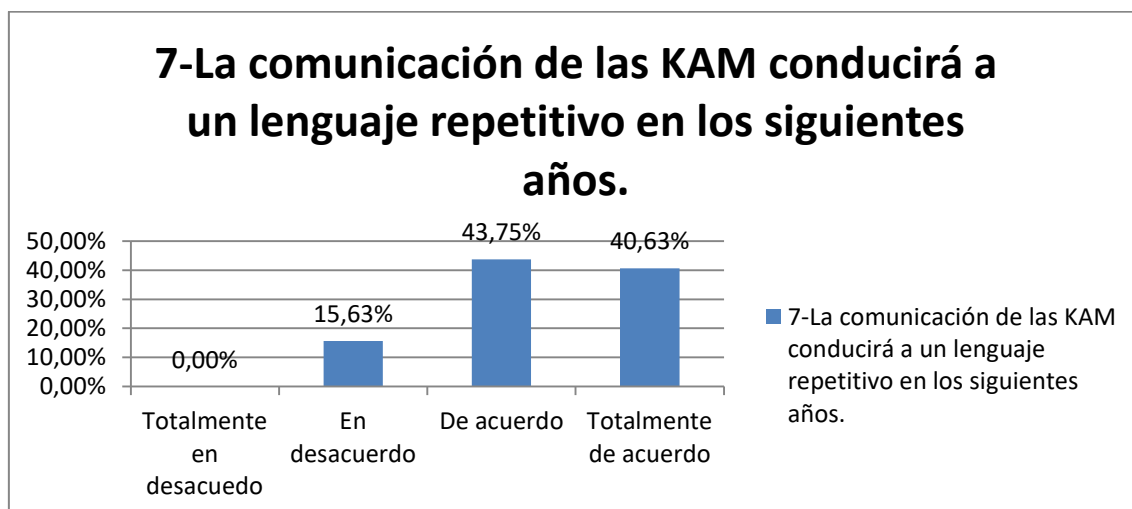


Las KAM's son por sus siglas en inglés, Key Audit Matters, cuestiones claves de la auditoría, o en el caso de que la entidad no sea de interés público, aspectos más relevantes de la auditoría.

Como se ha visto en la afirmación anterior, los auditores están en su mayoría de acuerdo en que las AMRA's pueden llevar a confusión, ya sea por la posible mala interpretación de las mismas o porque puedan ser confundidas con salvedades. Por tanto, es una afirmación que sirve para saber, si en relación a los problemas ocasionados por las AMRA's, los auditores limitarán el número de las mismas por la confusión de la que hablamos, sumado al mayor trabajo que supone en la ejecución de la auditoría.

La balanza se inclina, como era de esperar, y en congruencia con los resultados de la afirmación número cinco, hacia el sí a la limitación de los aspectos más relevantes de la auditoría obligados por normativa a comunicar en el informe.

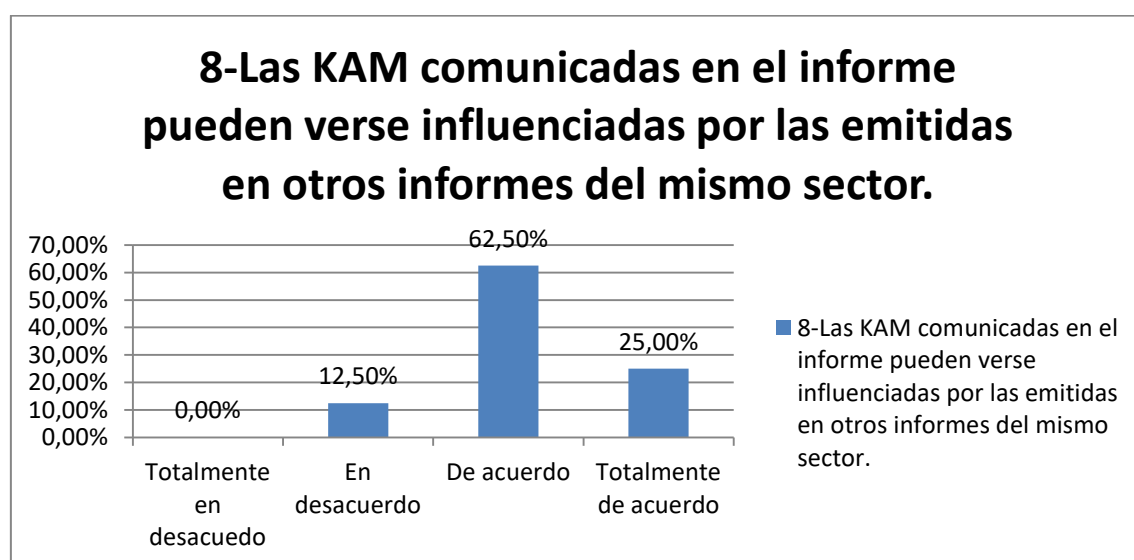
AFIRMACIÓN NÚMERO 7



La NIA 701 hace referencia al lenguaje utilizado en la descripción de los aspectos más relevantes especificando que “Se relacione la cuestión directamente con las circunstancias específicas de la entidad, evitando una redacción genérica o estandarizada” tal y como menciona la NIA 701 en la aplicación número A47 de la página 17. Se me ocurrió plantear esta pregunta porque era de extrañar que entre un año y otro, variara en gran medida el número y tipo de AMRA, y dado que intuyo que serán similares, el lenguaje es muy probable que sea repetitivo o estandarizado ya que explicarán al fin y al cabo, los mismos riesgos hallados.

Los auditores encuestados están de acuerdo o totalmente de acuerdo con esta afirmación, y como comentaba en el párrafo anterior, existen una serie de factores que proporcionan lógica a los resultados obtenidos.

AFIRMACIÓN NÚMERO 8

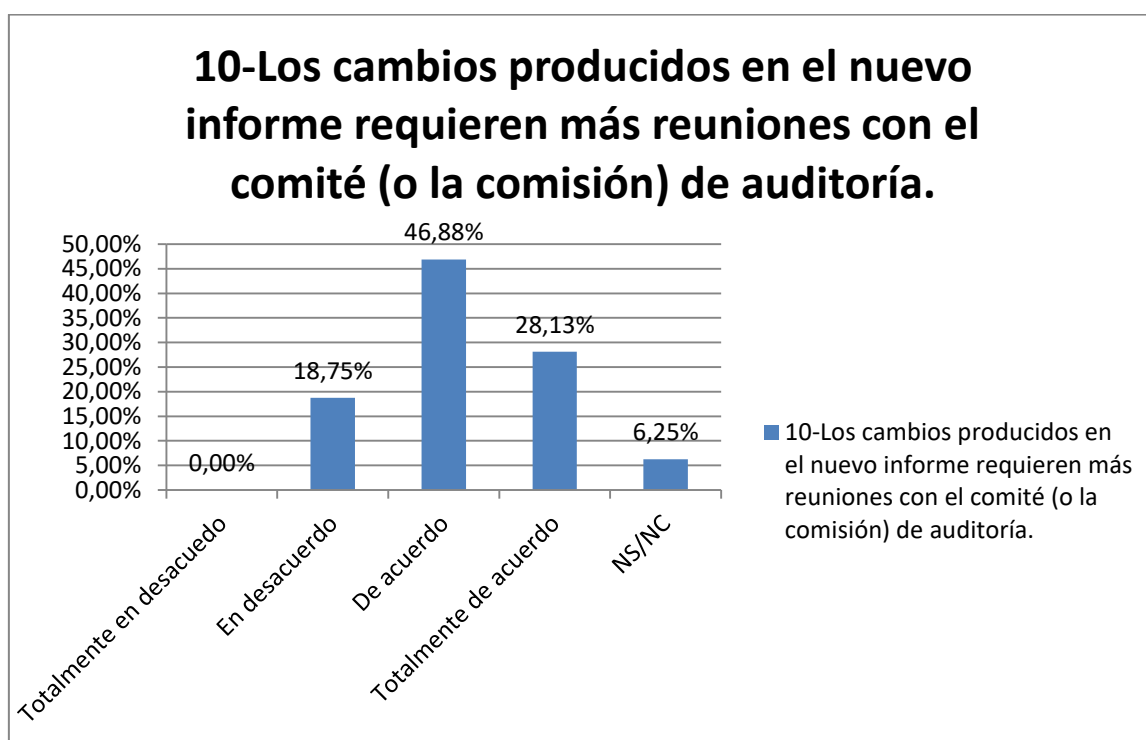
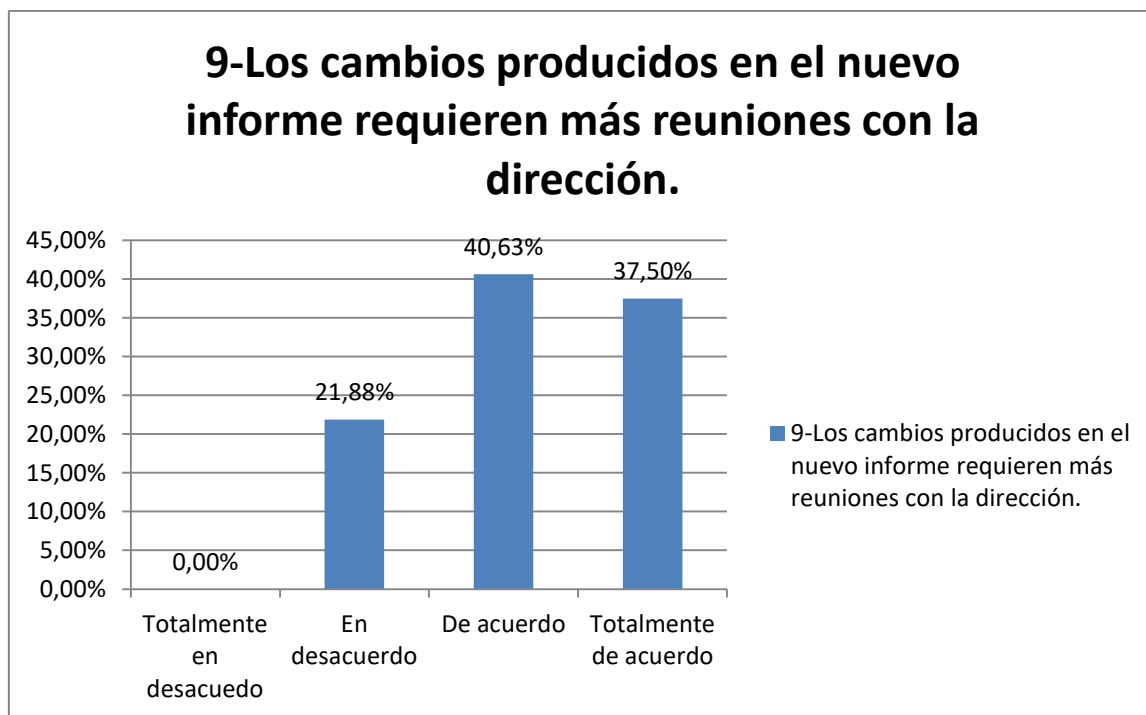


Esta es la última de las 3 preguntas referidas a las AMRA's que he incluido en la encuesta. Quería cerciorarme de que las firmas de auditoría utilizan la información de los informes de otras empresas del mismo sector para agilizar la identificación de posibles riesgos en los clientes que tengan operando en este mismo sector, puesto que las estimaciones o exposiciones a diferentes variables macroeconómicas sectoriales, serán comunes.

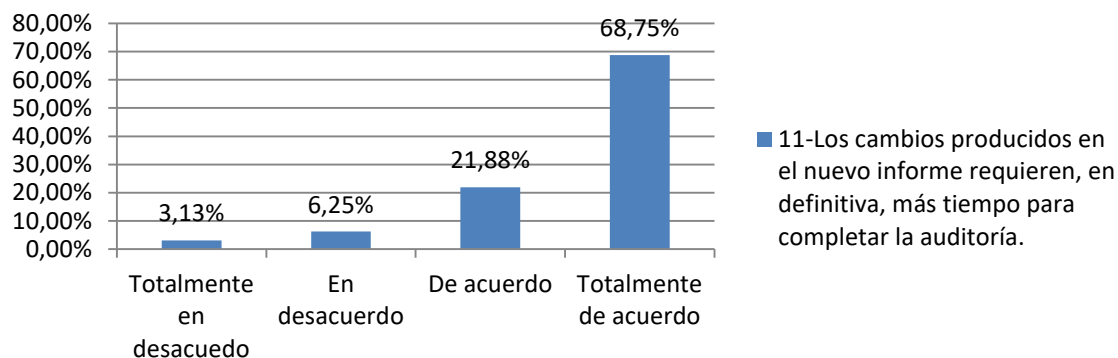
No cabe duda de que los auditores encuestados están prácticamente todos de acuerdo en que los riesgos identificados en empresas de sectores similares, sirven de retroalimentación para otras auditorías, viéndose por tanto influenciados indirectamente, los riesgos comunicados.

AFIRMACIÓN NÚMERO 9, 10 Y 11

A través de las próximas afirmaciones, trataba de comprobar si realmente se necesita más tiempo para llevar a cabo la auditoría como se puede intuir a priori. Los resultados se presentan a continuación:



11-Los cambios producidos en el nuevo informe requieren, en definitiva, más tiempo para completar la auditoría.



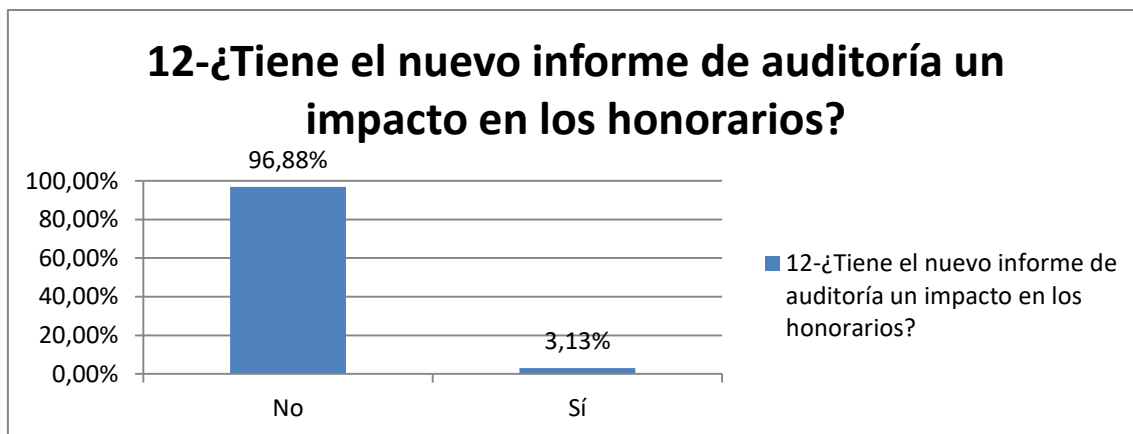
Las conclusiones son evidentes visualizando los resultados. Los auditores están de acuerdo en que los nuevos cambios les obliga a tener más reuniones con la Dirección, con la Comisión de auditoría y por tanto, para el trabajo de la auditoría.

Las reuniones se producen con más frecuencia para la identificación de los riesgos, comunicación de los mismos, así como la puesta en común con la Dirección y Comisión de auditoría antes de la emisión del informe.

En la pregunta número diez, el 6% no sabía responder a la pregunta. Esto se debía a que no contenían clientes que poseyesen Comisión de auditoría.

Ante estos resultados esperados antes de realizar la encuesta, se me ocurrió plantear si el mayor tiempo requerido para la auditoría, tendría un impacto en los honorarios de auditoría, ya que encarecen los costes para la firma. Para mi sorpresa, las firmas auditoras afirman que no han subido los honorarios a pesar del mayor tiempo que requiere el trabajo.

Las preguntas 12 y 13 iban destinadas a conocer cuál era el importe que se había incrementado por estas causas en términos relativos.



Solo un encuestado afirma haber aumentado los honorarios debido al mayor tiempo que le requiere el trabajo de auditoría por el cambio de normativa y los efectos que ésta tiene. Sin embargo, en la pregunta trece, acto seguido, reconoce que el importe incrementado es menor al 10%.

Los auditores son especialmente críticos con el nuevo informe siendo los honorarios una de las principales causas.

Algunos encuestados destacan que desde la crisis, los honorarios no han variado, que deberían incrementarse pero que no han podido, haciendo énfasis en el 0%.

A continuación y relacionado con lo que vengo comentando, quiero hacer mención a las opiniones y comentarios de los encuestados acerca de este tema que, como he dicho, es el que genera más polémica.

-“La nueva Ley de auditoría solo piensa en las multinacionales y, por ende, en grandes firmas. La llegada de las NIA-ES ha supuesto un aumento de horas bastante elevado que no se puede facturar. Son absurdas las AMRA’s pero en España ya sabemos cómo funcionamos”.

-“Cada vez tenemos mayores responsabilidades, más trabajo y más riesgo sin poder subir honorarios”.

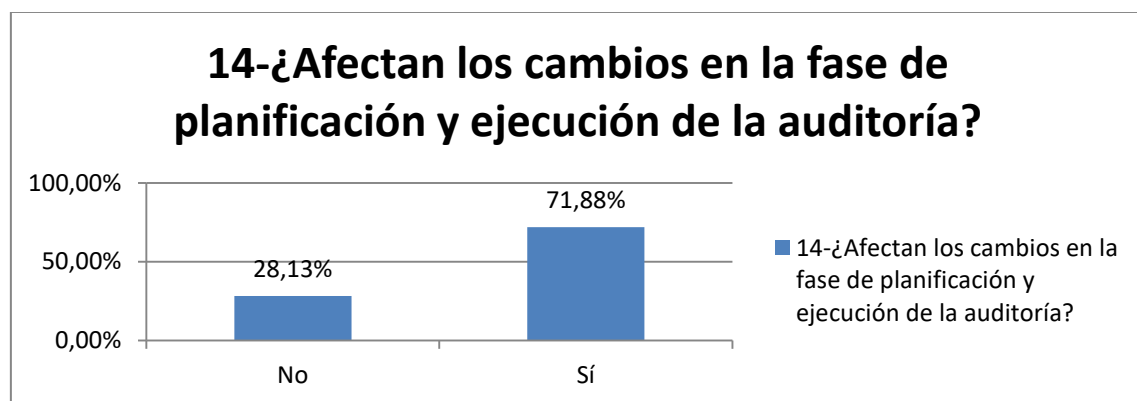
-“La capacidad de los auditores no es ilimitada, estamos al límite (sobrepasado) de exigencia, estrés, baja retribución”.

-“Me parece que no aporta demasiado el nuevo modelo y puede ser poco adecuado incluso e inducir a error para usuarios poco expertos. No ha supuesto un incremento de honorarios para el auditor pequeño”.

Se percibe en las opiniones que acabo de citar, como el auditor se encuentra realizando un trabajo más laborioso, requerido de gran precisión pero que ven inviable la subida de honorarios. Ante el mismo ingreso y mayor gasto, se puede decir que la rentabilidad de las firmas por cada auditoría ha disminuido desde la llegada de las NIA's, pero especialmente con esta última modificación.

AFIRMACIÓN NÚMERO 14

En esta afirmación se les pregunta a los encuestados si afectan o no los cambios en la fase de planificación y ejecución de la auditoría, para posteriormente, preguntarles de qué manera.



La gran parte de los encuestados afirma que los cambios le afectan en estas fases de la auditoría, y en la siguiente pregunta número 15, respondían de qué manera les afecta.

A lo que más hacen referencia la mayoría de los auditores es al rigor en cuanto a la identificación y planificación de los riesgos como podemos ver en las siguientes respuestas:

-“Determinar riesgos (aspectos relevantes), descripción de pruebas a realizar, establecer matriz de riesgos, comunicación a administradores”.

-“Identificar y describir los riesgos y los programas es ahora más delicado. Hay que prestar mayor atención”.

-“Identificar los riesgos que puedan influir en el informe”.

-“Parte de la planificación consiste en centrarse en los riesgos detectados, cuantificar su importancia y en base a esto incluir en el informe aquel/aquellos más relevante/s”.

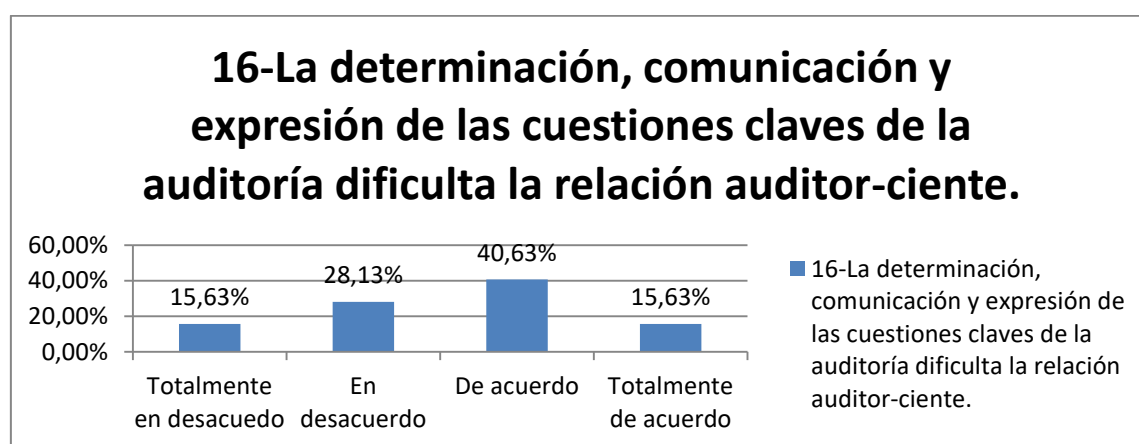
El mayor número de reuniones y la documentación que ahora se debe llevar a cabo, aparece también en varias respuestas, aunque de una manera más secundaria, de entre las que destacaré las siguientes respuestas:

-“Hay que comunicar los hallazgos a la dirección antes de emitir el informe”.

-“Planificar mayor tiempo empleado en reuniones y emisión del informe, documentación, etc”.

-“Planificar más tiempo para reuniones empresa y documentación KAM”.

AFIRMACIÓN NÚMERO 16

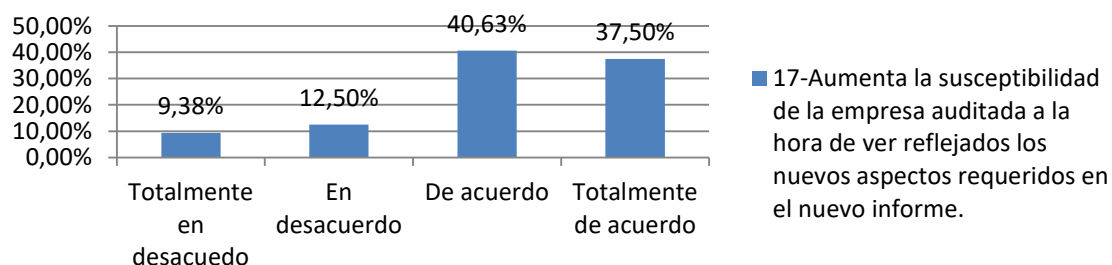


Cuando planteaba esta pregunta y la incluía en la encuesta para que posteriormente fuera respondida por los profesionales, creía que el eje de respuestas se situaría claramente en la derecha. Sin embargo, bastantes encuestados están en desacuerdo con esta afirmación y dado que el porcentaje está tan ajustado, no puedo determinar en este caso de manera tajante, cuál es la opinión general de los auditores acerca de la dificultad incrementada a la hora de tratar con el cliente. Seguramente este tema a nivel nacional abre un debate interesante porque lo cierto es que a lo largo de historia de la auditoría, el lidiar con un cliente que presenta salvedades en su informe nunca ha sido tarea fácil, si a esto se le suman las AMRA's que se comunican en el nuevo informe, es lógico intuir que la gran variedad de opiniones, estarán repartidas acerca de si esta nueva situación agrava o no, el problema ya existente.

AFIRMACIÓN NÚMERO 17

Esta pregunta va en cierto modo relacionada con la anterior. En este caso los resultados sí que son más concluyentes.

17-Aumenta la susceptibilidad de la empresa auditada a la hora de ver reflejados los nuevos aspectos requeridos en el nuevo informe.



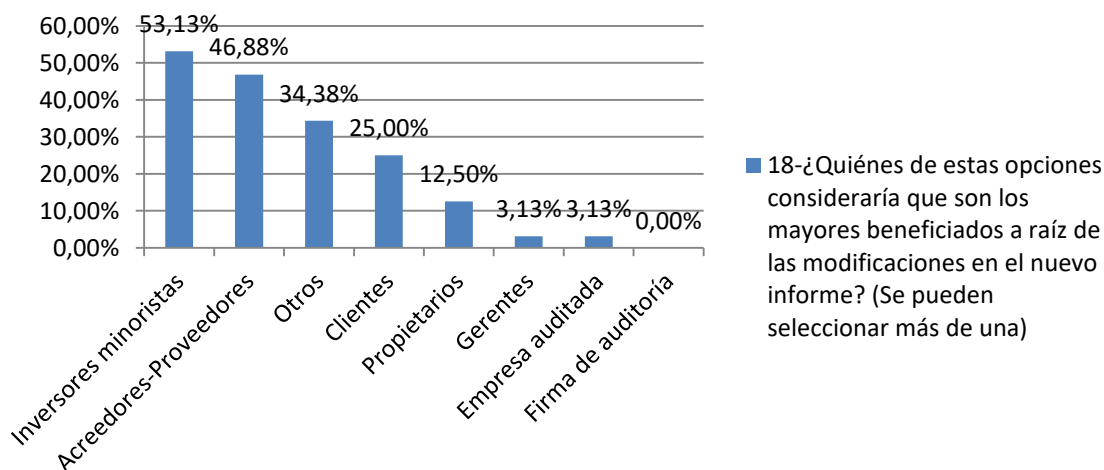
Queda patente que los auditores saben y están de acuerdo con que el nuevo informe de auditoría hace a la empresa auditada más susceptible por ver reflejadas las AMRA's en dicho informe.

Comparando con la anterior afirmación, podemos sacar una conclusión global de ambas preguntas. Los auditores perciben cierta suspicacia de las empresas auditadas acerca del manifiesto en el informe de los nuevos aspectos requeridos, no obstante, a pesar de ello no siempre resulta más difícil tratar con el cliente, por lo que cabe esperar que influya la predisposición de la empresa a aceptar los cambios impuestos en la normativa, generando mayor o menor conflicto con la firma auditora, en función de dicha predisposición.

PREGUNTA NÚMERO 18

Esta pregunta es directa, les he preguntado a los auditores quienes son a su juicio, los mayores beneficiados de los cambios producidos. Se les han dado varias opciones para señalar y los resultados han quedado de la siguiente manera.

18-¿Quiénes de estas opciones consideraría que son los mayores beneficiados a raíz de las modificaciones en el nuevo informe? (Se pueden seleccionar más de una)



Tras los resultados cabe destacar una serie de aspectos:

Primero, son los inversores minoristas y los acreedores y proveedores los que han considerado los auditores como mayores beneficiados. No es de extrañar, las AMRA's recogen ahora los riesgos a los que está expuesta la empresa, por lo tanto, los inversores minoristas que no pueden en muchas ocasiones identificar dichos riesgos, tienen ahora la posibilidad de evaluar y tomar decisiones en base a mayor información. Los acreedores y proveedores también son grandes beneficiados puesto que la nueva información, les permite ser más exactos a la hora de considerar el riesgo de impago al que se exponen las empresas cuando operan con otras.

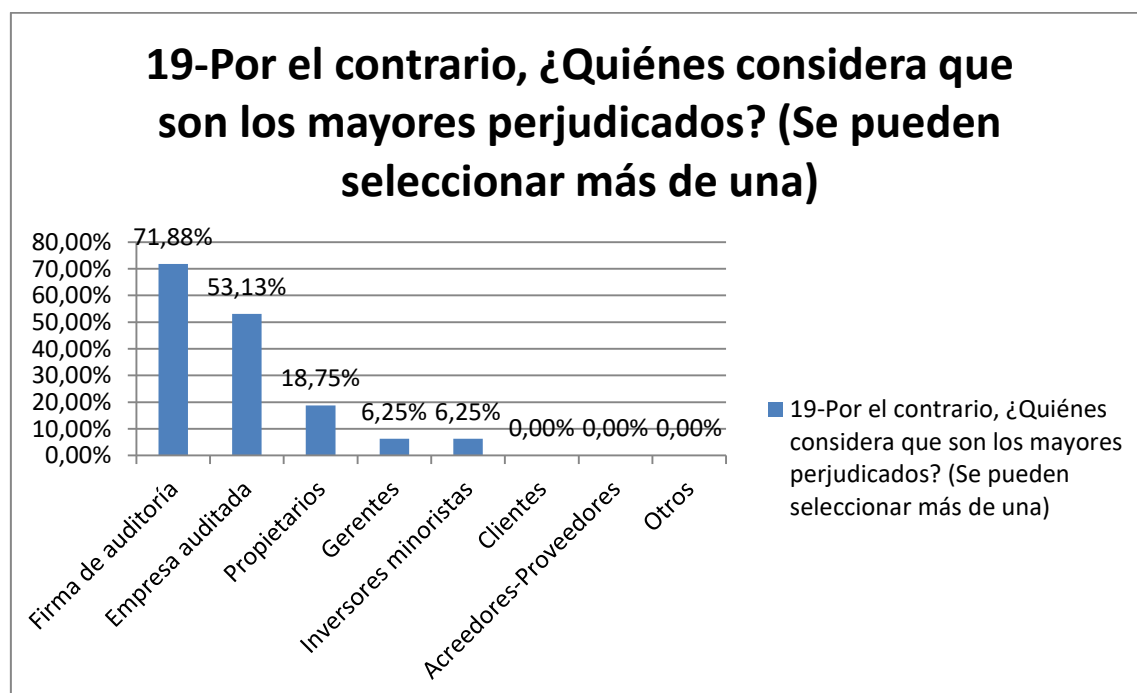
Segundo, ni un auditor de los encuestados ha considerado a la firma de auditoría como gran beneficiaria. No sorprende por la trayectoria de resultados que se están observando. Mayor carga de trabajo sin subir los honorarios, es algo que evidentemente perjudica. De todos modos, es en la siguiente pregunta donde comentaré los resultados de los mayores perjudicados.

Tercero, la categoría de "Otros" es la tercera opción más votada y en algunas de las encuestas el auditor, que ha marcado dicha opción, ha matizado a quien se refería. El ICAC y los bancos, son dos de los beneficiados que se han especificado en algunas de

las encuestas con esta opción seleccionada. Podemos considerar que los bancos realmente son acreedores de las empresas.

Por cuarto y último, quería añadir que casi el 16% de los encuestados considera que tras esta reforma con el nuevo informe de auditoría que implica, no hay ningún beneficiado. No solo no han seleccionado ninguna opción, sino que además han querido comunicarlo de manera explícita con comentarios como “Desde mi punto de vista, no beneficia a nadie” y otros similares en otras tantas encuestas.

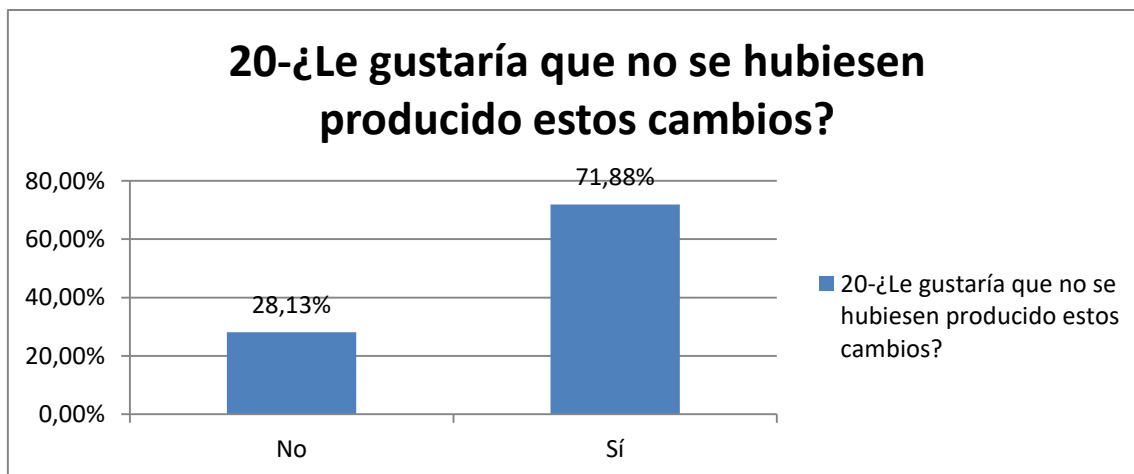
PREGUNTA NÚMERO 19



La mayoría de los auditores se consideran a sí mismos los mayores perjudicados. Después de ellos, consideran que son sus clientes (empresas auditadas) los siguientes damnificados. Es evidente porque las empresas ahora tienen expuestos en el informe sus riesgos, esto les hace en cierta medida más vulnerables y puede llegar a ocasionar algunos problemas en según qué situaciones.

PREGUNTA NÚMERO 20

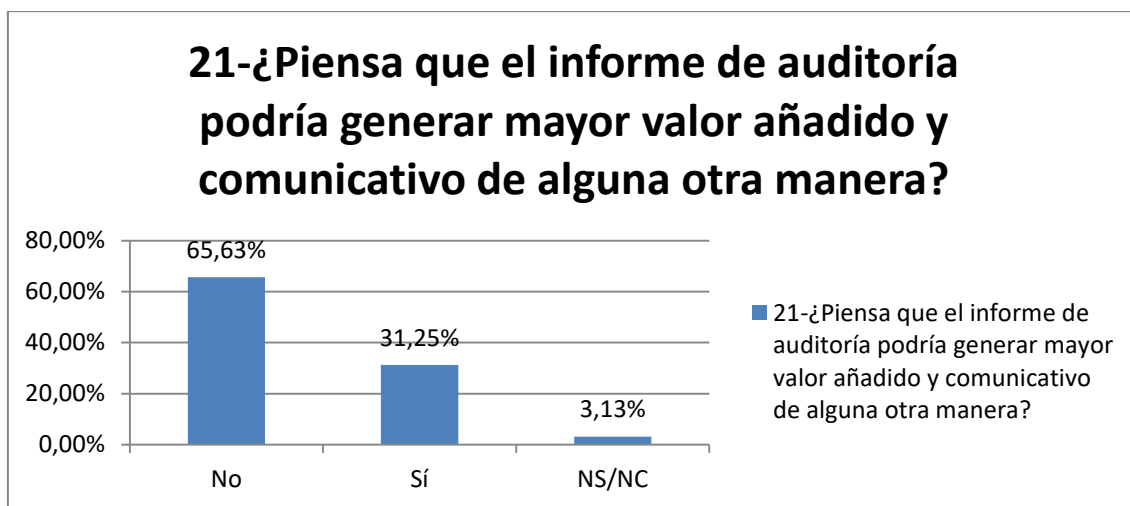
Tras las respuestas a numerosas preguntas planteadas en la encuesta, venía ahora una pregunta muy directa.



Casi tres cuartas partes de los encuestados, desharía los cambios producidos recientemente, y volvería al informe de auditoría previo sin pensarlo.

PREGUNTA 21

Es interesante esta cuestión porque trato de averiguar si el objetivo que tenía la IAASB, organismo emisor de las NIA's, se ha logrado. Su objetivo cuando inició esta reforma era la obtención de un informe más completo que como consecuencia genere mayor valor añadido y comunicativo.



El 65% de los auditores cree que no se puede ya, conseguir un mayor valor comunicativo de alguna otra manera.

Para los que piensan que sí se puede incrementar todavía más el valor añadido del informe de auditoría, he preguntado en la cuestión 22 acerca de que otra manera propondrían.

Algunas de las propuestas que quiero destacar de este 31% de auditores que piensan que sí es posible darle al informe un mayor valor, son las siguientes:

-“Reflejando en el informe los riesgos ajenos a la gestión de la empresa y que no hayan tomado medidas para solucionarlos”.

-“La idea es ir hacia un modelo de informe anglosajón, en el que el nivel de transparencia es total: evolución de la importancia de las cuestiones claves, cuantificación de la importancia relativa empleada, desarrollo de numerosas cuestiones claves (incluso las que no se han considerado como tal en la fase de planificación y el porqué)”.

-“Realizando un análisis pormenorizado y concluyendo sobre cada una de las áreas analizadas”.

Por lo que se puede apreciar, hacen referencia sobre todo a los riesgos, áreas analizadas y al seguimiento evolutivo de las AMRA's.

Por último, se les ofrecía a los auditores la posibilidad de realizar una breve opinión acerca del nuevo informe de auditoría.

Algunas de estas opiniones ya han sido expuestas a lo largo del análisis de los resultados porque las he considerado oportunas según la relación que había entre dicha opinión y la pregunta correspondiente del cuestionario, no obstante, agruparé las restantes en función de si son afines o no al nuevo informe de auditoría

Comenzando con las opiniones positivas nos encontramos las siguientes:

-“Se mejora la información de la entidad auditada y de la propia auditoría en el nuevo informe de auditoría”.

-“Informe más completo y una idea más general de lo analizado”.

-“Me parece un avance el cambio del informe de cara a generar más confianza y dar más información. En el informe anterior la información era demasiado poca”.

Como opiniones negativas podemos encontrar las siguientes:

-“Las necesidades de los usuarios de los informes de EIP no son las mismas que los de empresas pequeñas. La normativa y los informes deberían ser diferentes”.

-“El nuevo informe intenta poner en valor el trabajo del auditor ante el público en las áreas más significativas del trabajo de auditoría, a la vez que presenta puntos débiles de

las empresas auditadas por lo que se pierde un poco de secreto profesional y esto puede debilitar la operación con el cliente”.

-“El nuevo informe debería emitirse solo para empresas cotizadas de interés público, como en el resto de Europa”.

A estas opiniones negativas, hay que sumarle las añadidas anteriormente que criticaban el mayor trabajo con ninguna subida de honorarios, las que manifestaban que puede dar lugar a confusión este nuevo informe, y por último, las que hacen referencia a la pérdida de calidad en la auditoría.

Otras opiniones:

-“Será muy interesante conocer los resultados de este primer año con emisión de nuevos informes, respecto del número de AMRA’s incluidos y su tipología”.

-“El trabajo de auditoría está muy poco valorado y es complicado resumirlo en un único informe”.

Hay mayor cantidad de opiniones críticas con el nuevo informe de auditoría que las afines al mismo. Más adelante, realizo una conclusión global acerca de los resultados obtenidos.

5. CONCLUSIONES

En 2016 se aprobaron una serie de cambios en el modelo de informe de auditoría con el objetivo de conseguir que dicho informe aportara más valor comunicativo ante la demanda de los inversores. La principal incorporación en el contenido del informe ha sido el epígrafe de los aspectos más relevantes de la auditoría en el cual se exponen los riesgos, identificados por el auditor, de la empresa ya sean inherentes al sector en el que opera o a la actividad que tenga por objeto, de las transacciones más significativas y de la valoración de distintos elementos.

Los riesgos expuestos en el informe de auditoría lo hacen más extenso, completo y de mayor utilidad a la hora de tomar decisiones. Bien es cierto que, si la información no es tomada adecuadamente, puede llegar a causar confusión en algún usuario del informe. Los riesgos que se comunican en el informe serán limitados por los propios auditores y es probable que asistamos a un lenguaje repetitivo durante los próximos años ante la comunicación de éstos.

El nuevo informe de auditoría requiere que las firmas en su fase de planificación y ejecución de las auditorías dediquen mayor tiempo a identificar y cuantificar los riesgos y la relevancia de los mismos. Los auditores además deberán obtener evidencia de dichos riesgos con toda la documentación que ello conlleva, describiéndolos posteriormente en el informe.

El mayor tiempo dedicado por parte de las firmas a la ejecución del trabajo sumado al mayor número de reuniones que se deben mantener con la Dirección y Comisión de Auditoría para la puesta en común de los aspectos que se van a comunicar en el informe, no se ha visto acompañado de un incremento en los honorarios. Esto se traduce en una clara disminución de la rentabilidad por auditoría. Por este aspecto las firmas se muestran en su mayoría críticas con el nuevo informe, admitiendo que se mejora el valor comunicativo y que sería difícil aumentar dicho valor, pues es ahora muy completo, pero consideran que aplicar los cambios para las auditorías de empresas más pequeñas, son desproporcionados e innecesarios. Los auditores presentan ahora una mayor carga de trabajo, una agenda más apretada y mayores dificultades de atender a la misma cantidad de clientes que en años anteriores. Se consideran por esta razón los mayores perjudicados de la nueva normativa reconociendo así que desharían los cambios para volver al informe de auditoría previo, a pesar de que afirman que estos

cambios ayudan a los usuarios en la toma de decisiones, especialmente a los acreedores, proveedores e inversores minoristas.

A corto plazo, indudablemente la calidad de la auditoría disminuirá por los mismos ingresos que van a obtener los auditores antes un mayor número de horas requeridas de trabajo. Además, la comunicación de los riesgos expuestos en el informe podrá generar en algunos casos problemas en la relación auditor-cliente dependiendo de la rapidez en la aceptación de los cambios por parte de las empresas auditadas. A medio plazo, se producirá una transición en la que los clientes de los auditores verán normalizada la exposición de los riesgos. Sin embargo, en la calidad de la auditoría se podrán dar dos escenarios. En primer lugar, que los honorarios se vayan ajustando progresivamente al número de horas realizadas preservando de esta manera la calidad que ha habido hasta ahora en cada auditoría realizada, o segundo, que definitivamente estos cambios provoquen una disminución en la calidad a partir de ahora, infravalorando al mismo tiempo la tarea del auditor.

6. BIBLIOGRAFÍA

ARROYO, R. (2017). “Las firmas medianas cogen ritmo e ingresan un 7% más”. *Expansión*. Madrid, 25 de abril de 2017. Versión pdf. Disponible en: <http://www.viraudit.com/wp-content/uploads/2017/04/Ranking-Expansi%C3%B3n-20171.pdf>

Base de datos SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos.

BDO. (2018). “El nuevo informe de auditoría y su efecto en las sociedades del sector de real estate”. España. Publicado el 16 de marzo de 2018. Disponible en: <https://www.bdo.es/es-es/blogs-es/blog-coordenadas-bdo/marzo-2018/informe-de-auditoria-sector-real-estate>

INSTITUTO DE CENSORES JURADO DE CUENTAS DE ESPAÑA (ICJCE). (2016). “La nueva LAC, de un vistazo N°1”. Madrid, noviembre de 2016. Versión pdf. Disponible en: <https://estebanuyarra.com/wp-content/uploads/2017/10/La-LAC-de-un-vistazo-ICJCE.pdf>

INTERNATIONAL FEDERATION OF AUTOMATIC CONTROL (IFAC). (2015). “International Standard on Auditing (ISA) 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance”. Published Jan 15, 2015. 26 pages. ISBN 978-1-60815-202-5. Versión pdf. Disponible en: <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-260-revised-communication-those-charged-g>

INTERNATIONAL FEDERATION OF AUTOMATIC CONTROL (IFAC). (2015). “International Standard on Auditing (ISA) 570 (Revised), Going Concern”. Published Jan 15, 2015. 25 pages. ISBN 978-1-60815-201-8. Versión pdf. Disponible en: <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-570-revised-going-concern>

INTERNATIONAL FEDERATION OF AUTOMATIC CONTROL (IFAC). (2015). “International Standard on Auditing (ISA) 700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements”. Published Jan 15, 2015. 41 pages. ISBN 978-1-60815-203-2. Versión pdf. Disponible en: <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-700-revised-forming-opinion-and-reporting>

INTERNATIONAL FEDERATION OF AUTOMATIC CONTROL (IFAC). (2015). “International Standard on Auditing (ISA) 701 (NEW), Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report”. Published Jan 14, 2015. 19 Pages. ISBN 978-1-60815-204-9. Versión pdf. Disponible en: <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-701-new-communicating-key-audit-matters-i>

INTERNATIONAL FEDERATION OF AUTOMATIC CONTROL (IFAC). (2015). “International Standard on Auditing (ISA) 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report”. Published Jan 15, 2015. 24 pages. ISBN 978-1-60815-205-6. Versión pdf. Disponible en: <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-705-revised-modifications-opinion-indepen>

INTERNATIONAL FEDERATION OF AUTOMATIC CONTROL (IFAC). (2015). “International Standard on Auditing (ISA) 706 (Revised), Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report”. Published Jan 15, 2015. 17 pages. ISBN 978-1-60815-206-3. Versión pdf. Disponible en: <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-706-revised-emphasis-matter-paragraphs-an>

INTERNATIONAL FEDERATION OF AUTOMATIC CONTROL (IFAC). (2015). “International Standard on Auditing (ISA) 720 (Revised), The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information”. Published Apr 08, 2015. 47 pages. ISBN 978-1-60815-215-5. Versión pdf. Disponible en: <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-720-revised-auditor-s-responsibilities--0>

INTERNATIONAL FEDERATION OF AUTOMATIC CONTROL (IFAC). (2015). “IFAC SMP Committee Response to IAASB Exposure Draft: Proposed International Standards on Auditing, ISA 800 (Revised) and ISA 805 (Revised)”. Published Apr 22, 2015. 3 pages. Versión pdf. Disponible en: <http://www.ifac.org/publications-resources/ifac-smp-committee-response-iaasb-exposure-draft-proposed-international-stand>

JIMENO, F. (2017). “El nuevo informe de auditoría”. *Cinco Días*. Madrid, 31 de octubre de 2017. Disponible en:

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2017/10/31/companias/1509446360_358599.html

KPMG. (2016). “Nuevo Informe de Auditoría”. España. Publicado en el mes de marzo de 2016. Versión pdf. Disponible en: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/nuevo-informe-auditoria.pdf>

LEY 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, núm. 169, de 15 de julio de 1988, pp. 21874 a 21879. Versión pdf. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1988-17704>

LEY 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, núm. 173, de 21 de julio de 2015, pp. 60273 a 60366. Versión pdf. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2015-8147>

MINISTERIO DE ECONOMÍA. (1991). “Normas Técnicas de Auditoría”, Resolución de 19 de enero de 1991. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), BOICAC, nº 4. Versión pdf. Disponible en: <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=1>

MINISTERIO DE ECONOMÍA. (2013). “Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES)”, Resolución de 15 de octubre de 2013. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), BOICAC, nº 95. Versión pdf. Disponible en: <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=170>

MINISTERIO DE ECONOMÍA. (2016). “Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos”, Resolución de 23 de diciembre de 2016. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Versión pdf. Disponible en: <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=219>

MINISTERIO DE ECONOMÍA. (2017). “Situación de la Auditoría en España-2017”. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Madrid, 30 de abril de 2018. Versión pdf. Disponible en: <http://www.icac.meh.es/Documentos/INFORMES/01.Situaci%C3%B3n%20de%20la%20Auditor%C3%ADa%20en%20Espa%C3%B1a/06.A%C3%B1o%202017.pdf>

NIA-ES 700. (2013). “Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros”. Versión pdf. Disponible en: <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=200>

NIA-ES 705. (2013). “Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente”. Versión pdf. Disponible en:

<http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=201>

NIA-ES 706. (2013). “Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente”. Versión pdf. Disponible en:

<http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=202>

NIA-ES 570 (revisada). (2016). “Empresa en funcionamiento”. Versión pdf. Disponible en: <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=223>

NIA-ES 700 (revisada). (2016). “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”. Versión pdf. Disponible en:

<http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=224>

NIA-ES 701. (2016). “Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente”. Versión pdf. Disponible en:

<http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=225>

NIA-ES 705 (revisada). (2016). “Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente”. Versión pdf. Disponible en:

<http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=226>

NIA-ES 706 (revisada). (2016). “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente”. Versión pdf. Disponible en:

<http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=227>

NIA-ES 720 (revisada). (2016). “Responsabilidades del auditor con respecto a otra información”. Versión pdf. Disponible en:

<http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=228>

NIA-ES 805 (revisada). (2016). “Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero”. Versión pdf. Disponible en:

<http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=229>

REAL DECRETO 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, núm. 308, de 25 de diciembre de 1990, pp. 38447 a 38455. Versión pdf. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1990-31072>

7. ANEXOS

Anexo I: Abreviaturas y acrónimos.

AMRA = Aspectos más relevantes de la auditoría

BOE = Boletín Oficial del Estado

BOICAC = Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

EIP = Entidades de Interés Público

IAASB = International Auditing and Assurance Standards Board

ICAC = Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

KAM = Key Audit Matters

LAC = Ley de Auditoría de Cuentas

NIA = Normas Internacionales de Contabilidad

NTA = Normas Técnicas de Auditoría

ROAC = Registro Oficial de Auditores de Cuentas

SABI = Sistema de Análisis de Balances Ibéricos

Anexo II: Encuesta del estudio.

El propósito de la siguiente encuesta es conocer la opinión por parte del auditor acerca de los nuevos cambios producidos en el informe de auditoría. Son totalmente anónimas y los resultados serán utilizados exclusivamente con fines académicos puesto que son para un trabajo de fin de grado.

Le llevará un máximo de diez minutos y le agradezco de antemano su colaboración.

1-¿Cuántos años de experiencia tiene en la auditoría?

3 o menos	Entre 4 y 6	Entre 7 y 9	10 o más

2-¿Es miembro del ROAC?

No	Sí

Indique a continuación el grado de acuerdo que presenta con las siguientes afirmaciones numeradas del 1-4, siendo la 1 totalmente en desacuerdo, 2 en desacuerdo, 3 de acuerdo y 4 totalmente de acuerdo.

3-El nuevo informe de auditoría ayudará, en términos generales, a los usuarios en su toma de decisiones.

1	2	3	4

4-Existe relación entre el nuevo informe y la calidad de la auditoría.

--	--	--	--

5-Mayor información incluida en el nuevo informe podría llegar a ser contraproducente en algunos casos, provocando confusión en el usuario de la información.

--	--	--	--

Las próximas tres afirmaciones tratarán sobre los aspectos más relevantes de la auditoría (AMRA), KAM por sus siglas en inglés (Key Audit Matters):

6-Los auditores limitarán el número de las KAM.

--	--	--	--

7-La comunicación de las KAM conducirá a un lenguaje repetitivo en los siguientes años.

--	--	--	--

8-Las KAM comunicadas en el informe pueden verse influenciadas por las emitidas en otros informes del mismo sector.

--	--	--	--

9-Los cambios producidos en el nuevo informe requieren más reuniones con la dirección.

--	--	--	--

10-Los cambios producidos en el nuevo informe requieren más reuniones con el comité (o la comisión) de auditoría.

--	--	--	--

11-Los cambios producidos en el nuevo informe requieren, en definitiva, más tiempo para completar la auditoría.

--	--	--	--

12-¿Tiene el nuevo informe de auditoría un impacto en los honorarios?

No	Sí

13-En caso de afirmación de la anterior pregunta: ¿Qué porcentaje aproximado ha sido incrementado en los honorarios de las auditorías para los ejercicios en 2017 debido a estos cambios?

0%-10%	11%-20%	21%-30%	Más de 30%

14-¿Afectan los cambios en la fase de planificación y ejecución de la auditoría?

No	Sí

15-¿De qué manera?

--

16-La determinación, comunicación y expresión de las cuestiones claves de la auditoría dificulta la relación auditor-ciente.

--	--	--	--

17-Aumenta la susceptibilidad de la empresa auditada a la hora de ver reflejados los nuevos aspectos requeridos en el nuevo informe.

--	--	--	--

18-¿Quiénes de estas opciones consideraría que son los mayores beneficiados a raíz de las modificaciones en el nuevo informe? (Se pueden seleccionar más de una)

Firma de auditoría	Empresa auditada	Inversores minoristas	Clientes
Acreeedores-Proveedores	Gerentes	Propietarios	Otros

19-Por el contrario, ¿Quiénes considera que son los mayores perjudicados? (Se pueden seleccionar más de una)

Firma de auditoría	Empresa auditada	Inversores minoristas	Clientes
Acreeedores-Proveedores	Gerentes	Propietarios	Otros

20-¿Le gustaría que no se hubiesen producido estos cambios?

No	Sí

21-¿Piensa que el informe de auditoría podría generar mayor valor añadido y comunicativo de alguna otra manera?

No	Sí

22-Si has respondido sí a la anterior pregunta ¿Qué otra manera propondría?

--

23- Breve opinión o apunte que desee realizar como conclusión final:

--